

# BGer 9C 627/2023 vom 25. Juni 2024

Bundesgericht, 2024-06-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_627\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_627_2023)

FR: TF 9C 627/2023 du 25 juin 2024

IT: TF 9C 627/2023 del 25 giugno 2024

## Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2010 à 2018 | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1.1

La décision attaquée est finale ( art. 90 LTF ) et a été rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ), ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est partant ouverte (cf. aussi art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

### E. 1.2

L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.2).

### E. 1.3

Le recours a été déposé en temps utile et dans les formes requises par le recourant qui, destinataire de l'arrêt attaqué, a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de la conclusion du recourant relative à l'annulation de la décision sur réclamation de l'intimée. Cette conclusion est irrecevable en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès de la Cour de justice (cf. ATF 136 II 539 consid. 1.2; arrêt 9C\_683/2023 du 18 décembre 2023 consid. 1.3).

### E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73 ).

### E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (

art. 9 Cst. ) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( ATF 145 V 188 consid. 2).

### **E. 3**

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Cour de justice a nié la qualité de partie du recourant dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale relative aux années 2010 à 2018, ouverte par l'Administration fiscale contre B.\_\_\_\_\_ SA.

### **E. 4**

La juridiction cantonale a considéré qu'en qualité d'ancien actionnaire de la société, le recourant n'était pas directement touché par la procédure ouverte contre la personne morale et qu'il pouvait éventuellement faire valoir ses arguments dans le cadre d'une procédure qui le concernerait directement. En sa qualité d'ancien administrateur de B.\_\_\_\_\_ SA, la situation n'était pas différente, puisque si le caractère spontané de la dénonciation faite par la société était confirmé, son éventuelle responsabilité solidaire serait supprimée (cf. art. 181a al. 3 et 4 LIFD et 74A de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale [LPFisc; rs/GE D 3 17]). De plus, la jurisprudence avait considéré (cf. arrêt 2C\_748/2013 du 17 octobre 2013) que même l'éventualité d'une procédure en responsabilité solidaire ou pénale ne conférait pas aux organes d'une personne morale un intérêt propre à recourir. À cela s'ajoutait que si le constat d'une distribution dissimulée de bénéfice auprès de la société résultait en principe en un avantage appréciable en argent auprès de l'actionnaire, il n'existait toutefois pas d'automatisme en ce domaine en présence de deux sujets fiscaux distincts. Par conséquent et dans tous les cas, une nouvelle appréciation demeurerait nécessaire par rapport à l'actionnaire. En définitive, le recourant ne pouvait pas se voir conférer la qualité de partie dans la procédure ouverte par l'Administration fiscale contre B.\_\_\_\_\_ SA.

### **E. 5**

Le recourant reproche tout d'abord à la Cour de justice une violation des art. 89 al. 1 et 111 al. 1 LTF.

#### **E. 5.1**

Aux termes de l' art. 111 al. 1 LTF , la qualité de partie à la procédure devant toute autorité cantonale précédente doit être reconnue à quiconque a qualité pour recourir devant le Tribunal fédéral. Dès le premier échelon et à tous les niveaux de la procédure cantonale, les conditions pour être partie ne peuvent ainsi pas être appliquées de manière plus restrictive qu'elles ne le sont pour recourir devant le Tribunal fédéral, étant précisé que les cantons demeurent libres de concevoir cette qualité de manière plus large ( ATF 150 II 123 consid. 4.1; 144 I 43 consid. 2.1).

#### **E. 5.2.1**

À teneur de l' art. 89 al. 1 LTF , a qualité pour recourir en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est particulièrement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de celle-ci (let. c). Ces conditions sont cumulatives ( ATF 137 II 40 consid. 2.2). Selon la jurisprudence, la qualité pour recourir d'un tiers qui n'est pas destinataire de la décision dont il est fait recours n'est admise que restrictivement. Les tiers ne sont en effet pas touchés par une décision de la même manière

que son destinataire formel et matériel, dans la mesure où elle ne leur octroie pas directement des droits ou leur impose des obligations. Pour avoir qualité pour recourir, le tiers doit ainsi être touché directement et plus fortement que tout autre tiers et se trouver, avec l'objet de la contestation, dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération. Une atteinte indirecte ou médiate ne suffit pas. Un simple intérêt de fait ne permet en particulier pas de fonder une relation suffisamment étroite avec l'objet du litige. Le tiers doit en outre avoir un intérêt pratique à l'annulation ou à la modification de la décision qu'il attaque, en ce sens que l'issue de la procédure doit pouvoir influencer sa situation de manière significative (arrêt 2C\_76/2022 du 10 juin 2022 consid. 4.2 et les références).

### **E. 5.2.2**

Dans le domaine du droit fiscal, la jurisprudence considère que l'actionnaire unique ou majoritaire n'est pas habilité, en raison de sa position et de l'intérêt économique qui y est lié, à contester une décision qui concerne la société qu'il contrôle (cf. ATF 131 II 306 consid. 1.2.2 [conseil d'administration autorisé à signer individuellement]; 130 V 560 consid. 3.5; 124 II 499 consid. 3b [actionnaire unique ou majoritaire]; 125 II 65 consid. 1 [ayant droit économique d'une fondation]; 120 Ib 351 consid. 3 [détenteur de parts sociales d'un fonds de placement]; 116 Ib 331 consid. 1c [actionnaire principal]; arrêt 2C\_1158/2012 du 27 août 2013 consid. 2.3.3 in RF 68/2013 p. 786). Le Tribunal fédéral a certes admis la qualité pour recourir de l'actionnaire unique dans un cas singulier (cf. ATF 110 Ib 105 consid. 1d), mais il a considéré ultérieurement qu'il fallait s'en tenir au principe selon lequel le détenteur d'une participation n'est généralement pas légitimé à recourir, en tant que personne concernée seulement indirectement, dans la mesure où il s'agit de décisions adressées exclusivement à la société de capitaux (arrêt 2C\_1158/2012 du 27 août 2013 consid. 2.3.3 in RF 68/2013 p. 786). Le Tribunal fédéral a également jugé qu'en règle générale, les organes de la personne morale ne sont pas légitimés à former recours contre une décision concernant la société et ce même pour parer à une éventuelle procédure en responsabilité ou pénale (arrêt 2C\_748/2013 du 17 octobre 2013 consid. 3.2).

### **E. 5.2.3**

Il convient également à cet égard de mentionner que dans un ancien arrêt, le Tribunal fédéral avait admis la qualité pour recourir d'un ancien actionnaire qui avait contesté à titre personnel une décision de taxation concernant la société dont il avait vendu le capital-action. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral avait en effet considéré que les impôts supplémentaires dont était tenue de s'acquitter la société devaient être payés par l'ancien actionnaire au nouvel acquéreur, en vertu du contrat de vente portant sur les actions (arrêt du Tribunal fédéral du 22 décembre 1976 consid. 2c in Archives 46 p. 441). Cependant et à l'instar de ce qui a été jugé dans les jurisprudences plus récentes (supra consid. 5.2.1), il convient de s'en tenir au principe selon lequel le détenteur d'une participation ne peut pas contester une décision en matière fiscale adressée (exclusivement) à la société.

### **E. 5.2.4**

En alléguant notamment qu'il pourrait voir sa responsabilité solidaire engagée au regard d'une décision en rappel d'impôt contre la société, le recourant méconnaît la jurisprudence selon laquelle les organes d'une personne morale ne sont pas légitimés à recourir contre une décision rendue à l'égard de la société pour parer à une éventuelle procédure en responsabilité ou pénale (supra consid. 5.2.2). En outre, il ne saurait être suivi lorsqu'il

invoque que sa participation à la procédure ouverte contre la société aurait un effet direct sur sa situation, car les conséquences de l'absence de sa participation dans la procédure concernant la société dont il fait état constituent pour lui seulement des atteintes indirectes ou médiates, qui ne suffisent pas pour lui conférer la qualité pour recourir. De plus, lorsqu'il allègue pour justifier sa qualité pour recourir qu'il ne pourrait plus ultérieurement contester le principe et le montant du rappel d'impôt qui pourrait être éventuellement prononcé contre la société, le recourant se réfère à des circonstances qui ne sauraient davantage légitimer un droit propre de contester les décisions relatives à la société. Il s'agit en effet de circonstances portant sur la taxation de la société. Or et en présence de telles questions, le Tribunal fédéral a déjà nié le droit pour l'actionnaire de recourir contre la décision concernant la personne morale, faute d'"intérêt propre et immédiat" à agir (cf. ATF 101 Ib 383 consid. 1b).

### **E. 6.1**

Le recourant fait également grief aux juges cantonaux d'avoir violé l' art. 6 par. 1 CEDH , ainsi que son droit d'être entendu. Il fait valoir qu'il pourrait potentiellement faire l'objet d'une sanction pénale au sens de l' art. 177 al. 2 LIFD et être responsable solidairement de l'impôt soustrait (par la société) sur la base de l' art. 177 al. 2 LIFD . Or et selon lui, il n'aurait pas la possibilité de se prononcer sur les éléments résultant de la procédure diligentée contre la société, voire de les contester. À cet égard, le recourant invoque le risque d'une procédure contre lui en se référant à la réponse du 25 janvier 2022 de l'intimée, dans laquelle elle indique que si elle invoquait la responsabilité solidaire du recourant en paiement du rappel d'impôt au sens de l' art. 177 al. 1 LIFD , elle ne le ferait que dans l'hypothèse où la personne morale ne serait pas en mesure d'acquitter ses impôts. Pour l'Administration fiscale, cette éventualité interviendrait "après l'entrée en force de la décision de taxation en rappel d'impôt rendue à l'encontre" de la société, "dans le cadre d'un appel en solidarité". En outre, le résultat auquel est parvenu la Cour de justice reviendrait pour le recourant à le priver de collaborer activement à la détermination du rappel d'impôt et de contribuer à obtenir à sa décharge le bénéfice de la dénonciation spontanée (au niveau de la société), avec pour conséquence l'exemption de peine au sens de l' art. 181a al. 1, 3 et 4 LIFD . En d'autres termes, il serait "privé de la possibilité de participer à une étape cruciale de la procédure pénale".

### **E. 6.2.1**

On rappellera que conformément à l' art. 177 al. 1 LIFD , celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable ou y participe, est puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait. L' art. 177 al. 2 LIFD précise que l'amende est de 10'000 francs au plus; elle est de 50'000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. Selon la jurisprudence, l'amende prononcée sur la base de l' art. 177 LIFD ne dépend plus du montant de l'impôt soustrait, qui n'est pris en compte que pour déterminer si l'on est en présence d'un cas grave (arrêts 2C\_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 5.1; 2C\_232/2011 du 25 octobre 2011 consid. 2.3).

### **E. 6.2.2**

L' art. 181 LIFD prévoit le principe de la punissabilité de la personne morale lorsqu'une soustraction d'impôt notamment est commise à son profit (al. 1). Dans un tel cas, le

comportement fautif de l'organe de la personne morale est imputé à celle-ci (cf. ATF 149 II 74 consid. 8.2; 135 II 86 consid. 4.2). L' art. 181 al. 3 LIFD réserve toutefois expressément la responsabilité personnelle des organes de la personne morale, en ce qu'ils peuvent être également pénalement poursuivis en vertu de l' art. 177 LIFD . En d'autres termes, en cas de soustraction d'impôt, en plus de la responsabilité (en qualité d'auteur principal) de la personne morale engagée par ses organes, ces derniers peuvent également engager leur responsabilité personnelle lorsqu'ils ont agi intentionnellement en qualité d'instigateurs, de complices ou de représentants ( ATF 149 II 74 consid. 8.2 et la référence). Selon la jurisprudence, l'ouverture d'une procédure pénale contre l'organe de la personne morale pour s'être rendu complice de la soustraction fiscale commise par la personne morale, non pas en tant qu'auteur principal (ou coauteur) - comme l'organe qui engage la responsabilité de la personne morale selon l' art. 181 al. 1 LIFD - mais comme participant accessoire, ne viole pas le principe ne bis in idem , faute d'identité des personnes punies ( ATF 149 II 74 consid. 8.3 et les références).

### **E. 6.2.3**

Selon l' art. 181a al. 1 LIFD , lorsqu'une personne morale assujettie à l'impôt dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt commise dans son exploitation commerciale, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition: qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a), que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). L'al. 3 de l' art. 181a LIFD prévoit que la dénonciation spontanée non punissable doit être déposée par les organes ou les représentants de la personne morale. La responsabilité solidaire de ces organes ou de ces représentants est supprimée et il est renoncé à la poursuite pénale. Selon l' art. 181a al. 4 LIFD , lorsque d'anciens membres des organes ou d'anciens représentants de la personne morale dénoncent pour la première fois une soustraction d'impôt dont aucune autorité fiscale n'a connaissance, il est renoncé à la poursuite pénale de la personne morale, ainsi que de tous les membres et représentants anciens ou actuels. Leur responsabilité solidaire est supprimée.

### **E. 6.3**

Le recourant invoque son droit d'être entendu en lien avec sa participation dans une procédure connexe, de sorte qu'il y a encore lieu d'examiner si les dispositions légales qu'il invoque lui ouvrent le droit à une intervention en tant que tiers dans la procédure concernant la société.

#### **E. 6.3.1**

Ni la LIFD, ni la LHID ne contiennent de règle sur l'intervention de partie ("Beiladung"; arrêt 2C\_1049/2020 du 20 décembre 2021 consid. 4.1). L'intervention n'est pas davantage prévue par la procédure administrative fédérale. Elle est cependant reconnue par la pratique. L'intervention permet à des tiers dont l'intérêt est touché par une décision, d'être intégrés dans une procédure et d'y participer. L'intervention dans l'échange d'écritures (cf. art. 57 al. 1 PA ; s'agissant de la procédure devant le Tribunal fédéral: art. 102 al. 1 LTF ) permet d'étendre l'autorité de chose jugée de l'arrêt au tiers intervenant, si bien que dans un procès ultérieur dirigé contre celui-ci, il devra se laisser opposer ledit arrêt. Les tiers intervenants doivent être suffisamment touchés par l'issue de la procédure, que ce soit d'un point de vue juridique ou de fait, sans qu'il ne soit toutefois exigé une implication aussi intense que s'ils

intervenaien formellement en tant que partie adverse. L'intervention donne le droit d'être préalablement entendu avant qu'une décision négative ne soit rendue; elle découle par conséquent également du droit d'être entendu ( art. 29 al. 2 Cst. ). Selon la jurisprudence, le tiers intervenant doit se trouver dans une relation particulièrement étroite avec l'objet de la procédure. Hormis certaines situations particulières (par exemple la présence de plusieurs responsables potentiels au sens de l' art. 52 LAVS ; consid. 6.3.2 infra), il n'existe en principe pas de droit à une intervention. Doivent cependant participer à la procédure, les personnes qui peuvent invoquer leur qualité de partie (arrêts 2C\_1049/2020 du 20 décembre 2021 consid 4.3; 2C\_57/2018 du 23 janvier 2020 consid. 1.4; 2C\_687/2016 du 17 novembre 2016 consid. 2.1 et 2.2; 2C\_64/2013 du 26 septembre 2014 consid. 1.4.1 in RF 69/2014 p. 866).

### **E. 6.3.2**

Dans le domaine des assurances sociales, le Tribunal fédéral a considéré que l'institution de l'intervention visait à éviter que des décisions contradictoires ne soient rendues dans la même affaire et visait également une fonction de coordination du droit matériel (arrêt 9C\_198/2017 et 9C\_199/2017 du 29 août 2017 consid. 3.2.1). L'intervention de partie n'a pas d'autres effets ( ATF 130 V 501 consid. 1.2). Dès lors, les personnes intégrées dans la procédure par le biais de l'intervention n'ont aucune obligation qui découlerait de l'issue de la première procédure; celles-ci devront en revanche se laisser opposer les effets de cette décision dans d'autres procédures ultérieures (cf. arrêt 9C\_198/2017 et 9C\_199/2017 du 29 août 2017 consid. 3.2.2). S'agissant de la responsabilité fondée sur la base de l' art. 52 LAVS , la jurisprudence considère que le tribunal des assurances sociales est tenu d'intégrer d'autres débiteurs solidaires poursuivis par la caisse de compensation dans la procédure par le biais de l'institution de l'intervention, et ce aussi bien lorsque la procédure est encore en cours contre eux, que lorsque leur responsabilité est déjà établie par une décision entrée en force. En revanche, le Tribunal fédéral considère qu'il n'y a pas lieu de faire intervenir des tiers qui pourraient également entrer en ligne de compte comme coresponsables, mais qui n'ont pas été effectivement poursuivis par la caisse de compensation ( ATF 134 V 306 consid. 3.2; arrêts 9C\_752/2012, 9C\_775/2012 et 9C\_777/2012 du 27 décembre 2012 consid. 4.1; 9C\_158/2008 du 30 septembre 2008 consid. 3.1; H 72/06 du 16 octobre 2006 consid. 2.2).

### **E. 6.4**

En l'espèce, s'il n'est pas exclu qu'il existe une possibilité que la procédure en rappel d'impôt et en soustraction diligentée par l'Administration fiscale contre la société puisse avoir une incidence sur le "sort" du recourant (dans l'hypothèse où le bénéfice d'une dénonciation en faveur de la société ne serait pas admis [supra consid. 6.2]), cette éventualité ne constitue pas une circonstance permettant de reconnaître le droit du recourant à intervenir dans la procédure conduite par l'intimée contre la société. En effet, les conséquences invoquées par le recourant (supra consid. 6.1) pour justifier sa participation dans la procédure ouverte contre B.\_\_\_\_\_ SA apparaissent en l'état actuel comme hypothétiques. En effet et à ce stade, la question de la dénonciation spontanée n'a pas été tranchée et la société n'a été ni astreinte à payer un supplément d'impôt, ni condamnée au paiement d'une amende. Par conséquent, les éventuelles implications pour le recourant consécutives à la procédure concernant la société apparaissent comme peu claires et demeurent encore au stade de conjectures. Il y a dès lors lieu de nier l'existence d'une relation particulièrement étroite avec l'objet de la procédure concernant la société (supra consid. 6.3.1). De plus et en

s'inspirant des principes posés par le Tribunal fédéral en matière d'assurances sociales dans le contexte de la responsabilité fondée sur l' art. 52 LAVS (supra consid. 6.3.2), on doit considérer que le droit d'être entendu ne confère pas un droit au recourant d'être intégré dans la procédure contre la société par le biais de l'institution de l'intervention. En effet et à l'instar de la situation prévalant dans le domaine de l' art. 52 LAVS , on constate que dans le cas d'espèce, aucune démarche concrète n'a été effectivement engagée contre le recourant par l'Administration fiscale en lien avec la responsabilité solidaire du paiement du supplément d'impôt sur la base de l' art. 177 al. 1 LIFD . Le grief est mal fondé, que ce soit sous l'angle de l' art. 29 al. 2 Cst. ou 6 § 1 CEDH dont le recourant ne met pas en évidence qu'il lui conférerait des garanties plus étendues que la disposition constitutionnelle. C'est le lieu cependant de préciser que le recourant aura, le cas échéant, la possibilité de faire valoir l'entier de ses arguments dans l'hypothèse où les procédures auxquelles il fait référence devaient être ouvertes contre lui.

#### **E. 7**

En définitive, le recours doit être rejeté tant en matière d'IFD que d'ICC.

#### **E. 8**

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.